



## **Stellungnahme zum Referentenentwurf eines CSRD-Umsetzungsgesetzes**

Die WPK hat mit Schreiben vom 19. April 2024 gegenüber dem Bundesministerium der Justiz zu dem Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (sogenanntes CSRD-UG) wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen:

Wir möchten uns für die Gelegenheit bedanken, Ihnen unsere Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (sog. CSRD-UG) übermitteln zu dürfen.

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) verpflichtet die Mitgliedstaaten bis zum 6. Juli 2024 zur Einführung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung für nach dem Bilanzrecht als große sowie als kleine oder mittelgroße kapitalmarktorientierte definierte Unternehmen und einer Prüfung der entsprechenden Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Ausdrücklich unterstützen wir die programmatisch im Referentenentwurf vorgeschlagene 1:1-Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), allerdings geht der Referentenentwurf teilweise über diese Anforderungen hinaus.

Schon frühzeitig hatte sich die WPK dafür ausgesprochen, lediglich den jeweiligen Prüfer des Jahres- bzw. Konzernabschlusses als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung zuzulassen. In dem vorliegenden Referentenentwurf wird von der in der CSRD vorgesehenen Option Gebrauch gemacht, neben dem Abschlussprüfer auch andere Wirtschaftsprüfer als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung zuzulassen. Die WPK begrüßt es aus Gründen der Sicherung einer einheitlichen hohen Prüfungsqualität, die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zumindest auf diesen Personenkreis zu beschränken und keine anderen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen zuzulassen.

Die Kernpunkte unserer Stellungnahme sind:

- Einheitliches Wirtschaftsprüferexamen (vgl. Punkt 1 – S. 2)  
Die WPK spricht sich dafür aus, die Nachhaltigkeitsprüfung in das Wirtschaftsprüfungsexamen zu integrieren.
- Eintragung/Fortbildungsverpflichtung (vgl. Punkt 2 – S. 8)  
Die Erfüllung der Fortbildungsverpflichtung sollte nicht Voraussetzung für die Eintragung als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte sein.
- Bestellung des Nachhaltigkeitsprüfers (vgl. Punkt 3 – S. 11)  
Der Abschlussprüfer soll zugleich als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte gewählt gelten, wenn kein abweichender Beschluss gefasst wurde.
- Haftung (vgl. Punkt 4 – S. 12)  
Die Haftung für die Prüfung bzw. die prüferische Durchsicht von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichten müssen sich in der Übergangsphase unterscheiden.

Darüber hinaus geben wir ab Punkt 5 weitere Hinweise und Empfehlungen.

Im Hauptteil möchten wir unsere Stellungnahme mit den Empfehlungen der WPK im Einzelnen erläutern.

## **1. Einheitliches Wirtschaftsprüferexamen**

Es ist die Aufgabe der WPK, die Interessen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer sowie dessen Nachwuchses zu vertreten. Der vorliegende Entwurf unterscheidet für die Zukunft zwischen Wirtschaftsprüfern, die sich durch die Ablegung einer zusätzlichen Prüfung für die Zulassung zur Durchführung der gesetzlich vorgeschriebenen Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten qualifizieren, und Berufsangehörigen ohne diese Zusatzqualifikation, womit eine faktische Zweiteilung des Berufsstands entstehen würde.

Wir halten das für nicht zielführend.

Der Berufsstand wird dadurch unnötig gespalten. So, wie alle angehenden Wirtschaftsprüfer die fachlichen Kenntnisse für die Prüfung der Finanzberichterstattung erwerben und nachweisen müssen, muss das auch für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten. Jeder bestellte Berufsangehörige sollte Abschlussprüfer und Nachhaltigkeitsprüfer sein.

Aus unserer Sicht ergibt sich aus der CSRD auch nicht, dass das Thema der Nachhaltigkeitsprüfung zwingend in einer zusätzlichen Prüfung geprüft werden muss. Vielmehr verstehen wir die nach wie vor grundlegende Abschlussprüfer-Richtlinie im Kern so, dass gerade die Einheitlichkeit des Berufsexamens das Fundament des Berufszugangs bildet.

Durch die Integration der Nachhaltigkeitsprüfung in das Wirtschaftsprüferexamen wird der Prüfungsstoff vermehrt. Daher machen wir in diesem Zusammenhang mehrere einfach umzusetzende Vorschläge, die zu einer stärkeren Fokussierung des Examens führen (siehe hierzu unten „Weitere Vorschläge“ ab Seite 26 dieser Stellungnahme). Dies führt im Ergebnis dazu, dass im Wirtschaftsprüferexamen auf unverändert hohem Qualitätsniveau die richtigen aktuellen Schwerpunkte gesetzt werden.

Sollte unsere Position im Gesetzgebungsverfahren kein Gehör finden, bitten wir dringend, eine zeitnahe Evaluierung vorzusehen. Wir gehen davon aus, dass die Kandidatinnen und Kandidaten den Prüfungsbestandteil zur Nachhaltigkeit faktisch als festen Bestandteil des Wirtschaftsprüferexamens betrachten werden. Hierbei ist unser Ziel, die Inhalte des Examens so anzupassen, dass die Aspekte der Nachhaltigkeit final in den bestehenden Modulen geprüft werden können und von einer zusätzlichen Prüfung abgesehen werden kann.

Die WPK spricht sich aus den vorgenannten Gründen gegen eine zusätzliche Prüfung, sondern für ein einheitliches Examen aus.

Die Wirtschaftsprüferordnung müsste dafür gar nicht geändert werden; die erforderlichen Änderungen erfolgen in der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV):

#### Empfehlungen der WPK

**§ 2 Abs. 2 Nr. 1 WiPrPrüfV** wird wie folgt gefasst:

*1. im Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht ein Vertreter oder eine Vertreterin der Wirtschaft, ~~und~~ ein weiterer Berufsangehöriger oder eine weitere Berufsangehörige und ein Experte oder eine Expertin für Nachhaltigkeit, der oder die nicht zugleich berufsangehörig ist.*

#### **§ 4 Abs. 2 Nr. 3 WiPrPrüfV:**

Es wird folgende Nummer 3 eingefügt:

##### „3. Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

- a) rechtliche Anforderungen und Standards für die Aufstellung der jährlichen und konsolidierten Nachhaltigkeitsberichte,
- b) Nachhaltigkeitsanalyse,
- c) Due-Diligence-Prozesse zu Nachhaltigkeitsaspekten und
- d) rechtliche Anforderungen und Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten.“

Aus den bisherigen Nummern 3 bis 5 werden die Nummern **4 bis 6**.

#### **§ 4 Abs. 3 Nr. 1 WiPrPrüfV:**

Der zweite Halbsatz wird wie folgt geändert:

*„einschließlich methodischer Problemstellungen der externen Rechnungslegung, der Corporate Governance, ~~und~~ der Unternehmensbewertung und der Nachhaltigkeitsberichterstattung.“*

#### **§ 27 Abs. 2 WiPrPrüfV:**

In Absatz 2 Ziffer 1 wird folgender Buchstabe c) ergänzt:

*„c) rechtliche Vorschriften über die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten.“*

Alle im Zusammenhang mit einer zusätzlichen/isolierten Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte stehenden Änderungen würden dadurch obsolet (§ 13c WPO-E, § 131g Abs. 2 WPO-E, § 131h Abs. 2, 3 WPO-E, § 131k Abs. 2 WPO-E, § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 WiPrPrüfV-E, § 2 Abs. 2 Satz 2 WiPrPrüfV-E, § 24b WiPrPrüfV-E) oder müssten entsprechend angepasst werden (§ 13d Abs. 1 WPO, § 2 Abs. 1, 2 WiPrPrüfV-E).

**Wird dem Vorschlag für ein einheitliches Examen nicht gefolgt, wird um Beachtung folgender dringender Empfehlungen gebeten:**

#### **§ 13c Abs. 1 Satz 4 WPO-E**

Über den Widerspruch gegen Bescheide, die im Rahmen des Zulassungsverfahrens zu der zusätzlichen Prüfung und im Prüfungsverfahren dieser Prüfung erlassen worden sind, sollte auch die Widerspruchskommission entscheiden. Das ergibt sich bisher nicht aus § 13c WPO-E.

### Empfehlung der WPK

§ 13c Abs. 1 Satz 4 WPO wird wie folgt gefasst:

*„~~Die § 5 Absatz 5 und die~~ §§ 6, 7 und 12 Absatz 3 gelten entsprechend.“*

### **§ 23 Abs. 2 WPO-E**

Die Wiederbestellung kann im Einzelfall seit je her an die erfolgreiche Wiederholung des Wirtschaftsprüferexamens oder Teilen desselben geknüpft werden.

Eine Wiederholung der zusätzlichen Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte oder Teilen derselben ist nicht vorgesehen. Das ist mit Blick auf die im Übrigen übereinstimmende Regelung von Wirtschaftsprüferexamen und zusätzlicher Prüfung nicht nachvollziehbar. Beide Prüfungen sind insofern gleichwertig.

### Empfehlung der WPK

Zur Umsetzung der in der CSRD und der Systematik des CSRD-UG angelegten Gleichstellung der Prüfung der Finanzberichterstattung und der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird § 23 Abs. 2 WPO wie folgt ergänzt:

*„(2) Eine erneute Prüfung ist nicht erforderlich. Die Wirtschaftsprüferkammer kann im Einzelfall anordnen, daß sich der Bewerber dem Wirtschaftsprüferexamen oder der zusätzlichen Prüfung der Prüfung oder Teilen derselben zu unterziehen hat, wenn die pflichtgemäße Ausübung des Berufes sonst nicht gewährleistet erscheint. Für das Prüfungsverfahren gelten die §§ 7 und 12 sinngemäß.“*

### **§ 131g Abs. 2 WPO-E i. V. m. § 131h Abs. 2 WPO-E**

§ 131g Abs. 2 WPO-E gibt im Wesentlichen Art. 14 Abs. 2 Unterabs. 3 AP-RL wieder. Demzufolge könnte auch eine Person, die in ihrem Herkunftsstaat Abschlussprüfer ist, ohne dort als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte zugelassen zu sein oder zumindest die Voraussetzungen für die Registrierung zu erfüllen, die Qualifikation für die entsprechende Registrierung in Deutschland erlangen, wenn „sich die Eignungsprüfung auch auf die Kenntnisse der insoweit relevanten Rechtsvorschriften der Bundesrepublik Deutschland erstreckt“. Das widerspricht dem Grundgedanken der Eignungsprüfung, wonach diese „dem Umstand Rechnung tragen muss, dass der Bewerber oder die Bewerberin in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (...) über die beruflichen Voraussetzungen verfügt, die für die Zulassung zur Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen und anderer Rechnungsunterlagen in diesem Staat erforderlich sind“ (§ 131h Abs. 2 Satz 2 WPO-E).

Im Ergebnis könnte das zu einer Privilegierung von *Nur*-Abschlussprüfern aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (...) führen, da sie im Rahmen der Eignungsprüfung nur zu einem Teilaspekt – Kenntnisse der insoweit relevanten Rechtsvorschriften der Bundesrepublik Deutschland – geprüft werden und die inhaltlich breitere zusätzliche Prüfung nach § 13c WPO-E nicht ablegen müssen.

*Nur*-Abschlussprüfer aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (...), die in ihrem Herkunftsstaat nicht als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte zugelassen sind und dort auch nicht zumindest die Voraussetzungen für die Registrierung erfüllen, müssten daher – wie jeder andere Wirtschaftsprüfer auch – als Voraussetzung für die Registrierung als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten die zusätzliche Prüfung nach § 13c WPO-E ablegen.

#### Empfehlung der WPK

§ 131g Abs. 2 WPO wird wie folgt gefasst:

*„Will Ist die Person nach Absatz 1 zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen und will nach ihrer Bestellung als Wirtschaftsprüfer gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen, so hat sich die Eignungsprüfung auch auf die Kenntnisse der insoweit relevanten Rechtsvorschriften der Bundesrepublik Deutschland zu erstrecken.“*

#### **§ 2 Abs. 1 Satz 1 WiPrPrüfV**

Die Prüfungskommission wird um einen Experten oder eine Expertin für Nachhaltigkeit als weiteres Mitglied ergänzt. Um eine Majorität von Berufsangehörigen zu vermeiden, darf dieses Mitglied nach § 2 Abs. 2 Satz 2 WiPrPrüfV-E „nicht zugleich berufsangehörig“ sein. Dennoch werden in der Begründung zu Artikel 28 [Änderung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung], Nummer 3 auch Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen als mögliche Experten oder Expertinnen für Nachhaltigkeit aufgeführt.

#### Empfehlung der WPK

Die Begründung sollte entsprechend angepasst und Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen als mögliche Experten oder Expertinnen für Nachhaltigkeit als Mitglied der Prüfungskommission gestrichen werden.

#### **§ 24b Abs. 4 WiPrPrüfV-E**

§ 24b Abs. 4 Satz 1 WiPrPrüfV-E erklärt verschiedene Vorschriften der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung, die für das Wirtschaftsprüferexamen gelten, für entsprechend anwendbar auf

die zusätzliche Prüfung. Wenn die zusätzliche Prüfung als weitere Modulprüfung des Wirtschaftsprüferexamens abgelegt wird, gilt § 5 WiPrPrüfV nach § 24b Abs. 4 Satz 2 WiPrPrüfV-E zum Teil entsprechend.

Hierbei ist zunächst nicht eindeutig ersichtlich, ob die in Satz 1 für entsprechend anwendbar erklärten Regelungen nur dann gelten sollen, wenn die zusätzliche Prüfung nach § 24b Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 WiPrPrüfV-E als gesonderte Prüfung nach dem Bestehen des Wirtschaftsprüferexamens abgelegt wird, oder auch dann, wenn die zusätzliche Prüfung nach § 24b Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 WiPrPrüfV-E als freiwillige weitere Modulprüfung im Rahmen des Wirtschaftsprüferexamens abgelegt wird.

Des Weiteren erscheint es erforderlich, dass

- § 5 Abs. 2 Satz 1 WiPrPrüfV (Erforderlichkeit der Anmeldung für jede Modulprüfung),
- § 5 Abs. 2 Satz 4 WiPrPrüfV (Anmeldung zu einer Modulprüfung nicht später als sechs Jahre nach Zulassung zu der Prüfung) und
- § 5 Abs. 2 Satz 5 WiPrPrüfV (Möglichkeit der Wahl eines außerhalb der 6-Jahres-Frist des Satzes 4 liegenden Prüfungstermins nur, wenn das der nächstmögliche ist)

auch dann entsprechend gelten, wenn die zusätzliche Prüfung als gesonderte Prüfung abgelegt wird.

Wenn die zusätzliche Prüfung im Rahmen des Wirtschaftsprüferexamens abgelegt werden soll, sollte auch § 1 Abs. 4 WiPrPrüfV entsprechend gelten, damit die Erklärung nach § 1 Abs. 1 Satz 2 Nummer 6 WiPrPrüfV-E auch noch nach der Zulassung zum Wirtschaftsprüferexamen abgegeben werden kann.

Weiterhin sollten auch die folgenden Regelungen für die zusätzliche Prüfung – unabhängig davon, ob sie im Rahmen des Wirtschaftsprüferexamens oder als gesonderte Prüfung abgelegt wird – entsprechend gelten:

- § 9 WiPrPrüfV (Zuständigkeit der Widerspruchskommission [entsprechend der vorgeschlagenen Fassung des § 13c Abs. 1 Satz 4 WPO]);
- § 15 Abs. 2 Satz 3 WiPrPrüfV (Fragen in der mündlichen Prüfung, die mit der Berufsarbeit der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen zusammenhängen);
- § 16 Abs. 3 WiPrPrüfV (Bildung einer Gesamtnote in der mündlichen Prüfung [mündliche Prüfung soll nach § 24b Abs. 3 Satz 3 WiPrPrüfV-E aus zwei Prüfungsabschnitten bestehen]);
- § 22 Abs. 3 WiPrPrüfV (Verfall zuvor bestandener Modulprüfungen im Fall der Wiederholung des Wirtschaftsprüferexamens).

Schließlich sollte für die zusätzliche Prüfung auch § 22 Abs. 2 Satz 1 und 2 WiPrPrüfV (einmalige Wiederholung des Wirtschaftsprüferexamens, erneute Zulassung erforderlich) für entsprechend anwendbar erklärt werden.

Ansonsten könnte sich ergeben, dass die zusätzliche Prüfung nur einmal, wenngleich in entsprechender Anwendung von § 22 Abs. 1 WiPrPrüfV aus drei (Modul-)Prüfungsversuchen bestehend, abgelegt werden kann. Ein zweiter (Gesamt-)Prüfungsversuch wäre dann nicht möglich. Diese Situation würde einerseits dann eintreten, wenn die zusätzliche Prüfung zunächst im Rahmen des Wirtschaftsprüferexamens abgelegt wird, jedoch – anders als das Wirtschaftsprüferexamen selbst – nicht bestanden wird, und andererseits, wenn die zusätzliche Prüfung von vornherein als gesonderte Prüfung in Angriff genommen wird. In diesen Fällen wäre – ohne die entsprechende Anwendung von § 22 Abs. 2 Satz 1 und 2 WiPrPrüfV – jeweils die einmalige Wiederholung der zusätzlichen Prüfung ausgeschlossen.

### Empfehlung der WPK

§ 24b Satz 4 WiPrPrüfV wird wie folgt gefasst:

„§ 1 Absatz 3, § 5 Absatz 2 Satz 1, 4 und 5, § 7 Absatz 1, 2 Satz 2 bis 4 und Absatz 3 Satz 2, die §§ ~~10 9~~ bis 14, 15 Absatz 2 Satz 3, Absatz 3 Satz 1, Absatz 4 und 5, § 16 Absatz 1, ~~und 2 und 3~~, die §§ 17 und 18 Absatz 1, 2 und 4, die §§ 20, 21 und 22 Absatz 1, Absatz 2 Satz 1 und 2 und Absatz 3 sowie die §§ 23 bis 24a gelten für die zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte entsprechend. Wenn die zusätzliche Prüfung als weitere Modulprüfung des Wirtschaftsprüferexamens abgelegt wird, gelten auch § 1 Abs. 4 und § 5 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 Satz 1, 4 und 5 gilt entsprechend, ~~wenn die zusätzliche Prüfung als weitere Modulprüfung des Wirtschaftsprüferexamens abgelegt wird.~~“

## **2. Eintragung / Fortbildungsverpflichtung**

Die Einführung der Pflichtprüfung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung stellt eine Herausforderung für die betroffenen Unternehmen, die Prüfer und die Wirtschaftsprüferkammer dar.

Auch die EU hat dies erkannt und mit der Bestandsschutzregelung (sog. Grandfather-Regelung) und der Übergangsregelung hinsichtlich der Prüfungssicherheit Vorsorge für den schrittweisen Aufbau eines Marktes für die Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen getroffen.

Der Gesetzesentwurf greift beides auf, verschärft aber die Voraussetzungen der Grandfather-Regelung. Anders als nach der CSRD soll eine vorausgehende Fortbildung Voraussetzung für die Registrierung als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sein. Die Inhalte der Fortbildung können aber erst finalisiert werden, nachdem das Gesetz in Kraft getreten ist. Das macht die erforderliche Zahl von Registrierungen unmittelbar nach Inkrafttreten des Gesetzes kaum

möglich, weshalb kurz nach Inkrafttreten dieses Gesetzes voraussichtlich nur wenige Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung registriert sein werden. Die 6-Wochen-Regelung für die Registrierung von Abschlussprüfern für ihre erste Prüfung in § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB, die durch den Verweis in § 324e Abs. 1 HGB-E auch für Nachhaltigkeitsprüfungen gilt, schafft hier unmittelbar nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes wegen der nach dem Entwurf erforderlichen Fortbildung keine ausreichende Abhilfe.

### Empfehlung der WPK

Art. 14a Abs. 3 APRL (CSRD) wird 1:1 umgesetzt. Die Registrierung als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird nicht an den Nachweis einer vorausgehenden Fortbildung geknüpft. An die Stelle der vorausgehenden Fortbildung tritt eine nachfolgende Fortbildung, bei der die Kenntnisse im Rahmen der allgemeinen Fortbildungsverpflichtung erworben werden. Die Nichterfüllung der Fortbildungsverpflichtung führt zur Deregistrierung. Damit kann die Registrierung einer ausreichenden Zahl von Prüfern für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gewährleistet werden.

Es wird vorgeschlagen, die in § 13d Abs. 2 WPO-E vorgesehene Formulierung „...registriert, wenn sie die Teilnahme an einer Fortbildung, durch die sie die notwendigen Kenntnisse über Nachhaltigkeitsberichte und der Prüfung erlangt haben, nachgewiesen haben.“ durch folgende der CSRD entsprechende Formulierung zu ersetzen:

„... registriert. Sie sind verpflichtet, die erforderlichen Kenntnisse auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung im Rahmen der Fortbildung gemäß § 43 Absatz 2 Satz 4 WPO zu erwerben.“

**Wird auch weiterhin darauf bestanden, die Registrierung zum Nachhaltigkeitsprüfer von einer vorherigen Fortbildung abhängig zu machen, droht für die verpflichteten Unternehmen in 2024 die Situation, dass sie keinen nach der WPO zugelassenen Nachhaltigkeitsprüfer finden. Dies kann vermieden werden, wenn im Einführungsgesetz zum HGB für 2024 ein Vorrang des HGB vor der WPO geregelt wird.**

### **Artikel ... [Artikel zur Einzelrechnungslegung] EGHGB-E**

Der Regelungsvorschlag begründet in Abs. 1a Satz 1 die Fiktion, dass der vor Inkrafttreten des Gesetzes bestellte Abschlussprüfer unter den genannten Rahmenbedingungen auch als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt ist. Damit soll sichergestellt werden, dass alle verpflichteten Unternehmen einen Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestellen, selbst wenn sie sich über die Bestellung eines solchen Prüfers keine Gedanken machen.

Nach Satz 2 bleiben die Vorschriften der WPO unberührt. Die Durchführung der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung setzt daher ab Inkrafttreten dieses Gesetzes die Registrierung als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung voraus. Diese setzt nach dem vorliegenden Referentenentwurf, da in diesen Fallgestaltungen nur sog. Grandfather in Betracht kommen, die vorherige Fortbildung voraus (§ 13d Abs. 2 WPO-E). Kann der Prüfer die Registrierung aus den oben ausgeführten Gründen nicht rechtzeitig erreichen, wird er inhabil. Es steht daher zu befürchten, dass der mit Satz 1 angestrebte Erfolg in vielen Fällen nicht erreicht wird.

Dieselbe Gefahr besteht, wenn prüfungspflichtige Unternehmen unmittelbar nach Inkrafttreten des Gesetzes einen Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestellen, der die Eintragung als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung aus den genannten Gründen noch nicht erreichen konnte. Auch hier bedarf es – sofern an der der Registrierung vorausgehenden Fortbildung festgehalten wird – einer Übergangsregelung, die sicherstellt, dass in der Übergangszeit überhaupt ausreichend habile Prüfer am Markt zu Verfügung stehen.

#### Empfehlungen der WPK

1. Artikel ... [Artikel zur Einzelrechnungslegung] Abs. 1a Satz 2 EGHGB-E wird wie folgt ergänzt:

*„Die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung bleiben im Übrigen unberührt.“*

In der Gesetzesbegründung wird klargestellt, dass damit die Übergangsregelung in § 13d WPO-E und die vorgeschlagene Regelung zur Befassung des verantwortlichen Nachhaltigkeitsprüfungspartners in § 43 Abs. 3 WPO [siehe S. 20 unserer Stellungnahme] suspendiert sind und dass die getroffene Übergangsregelung dem § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB vorgeht; die Prüfung folglich ohne Registrierungen und ohne entsprechende Bescheinigung über die Registrierung durchgeführt werden kann.

2. Nach Artikel ... [Artikel zur Einzelrechnungslegung] Abs. 1a EGHGB-E wird folgender Abs. 1b eingefügt:

*„(1b) § 324e Absatz 2 HGB gilt mit der Maßgabe, dass auf die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts eines im Sinne des Absatz 1 berichtspflichtigen Unternehmens, der sich auf ein Geschäftsjahr bezieht, das vor dem 1. Januar 2025 beginnt, die §§ 13d WPO-E, die vorgeschlagene Regelung zur Befassung des verantwortlichen Nachhaltigkeitsprüfungspartners in § 43 Abs. 3 WPO und § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB keine Anwendung finden.“*

Ohne diese Übergangsregelung können nach dem Inkrafttreten des Gesetzes nur die wenigen Abschlussprüfer als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestellt werden, die zusätzlich die bereits die über die CSRD hinausgehende Fortbildungsverpflichtung erfüllt und die Registrierung erreicht haben. Durch die Bezugnahme auf § 324e Abs. 2 HGB-E wird sichergestellt,

dass nur solche Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Übergangszeit von der Verpflichtung zur Registrierung als Nachhaltigkeitsprüfer befreit sind, die als Abschlussprüfer registriert sind, also über ein geprüftes Qualitätssicherungssystem verfügen.

### **3. Bestellung**

In § 324e Abs. 2 HGB-E wird vorgeschlagen, dass der Abschlussprüfer auch der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts sein kann. Es kann davon ausgegangen werden, dass die meisten Unternehmen den Abschlussprüfer zugleich als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts wählen werden, um die sich aus der Prüfung ohnehin ergebenden Synergieeffekten zu nutzen, die Kenntnisse des Abschlussprüfers aus der oft langjährigen Prüfungstätigkeit zu nutzen und um vermeidbare Abstimmungsprozesse vermeiden zu können (z.B. Unabhängigkeitsanforderungen).

Auf zentrale Synergieeffekte bei einer kombinierten Prüfung von Jahresabschluss und gesamten Lagebericht, einschließlich des Nachhaltigkeitsberichts, die sowohl für die betroffenen Unternehmen als auch für die Prüfer von Vorteil sein dürften, verweist aktuell Prof. Velte in einem Beitrag in der FAZ vom 15. April 2024.

### **Empfehlung der WPK**

Vor diesem Hintergrund empfiehlt die WPK, dass der ordnungsgemäß gewählte Abschlussprüfer zugleich als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts **gewählt** gilt, sofern kein abweichender Beschluss gefasst wird. Eine ähnliche Regelung gibt es bereits in § 318 Abs. 2 HGB im Hinblick auf die Abschlussprüfung des Konzernabschlusses.

§ 324e HGB-E ist orientiert an Artikel ... [Artikel zur Einzelrechnungslegung] Abs. 1a Satz 1 EGHGB-E und § 318 Abs. 2 HGB um folgenden Abs. 3 zu ergänzen:

„(3) Als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts eines berichtspflichtigen Unternehmens gilt, wenn kein Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt worden ist, der Prüfer als bestellt, der für die Prüfung des Jahresabschlusses bestellt worden ist. Die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung bleiben unberührt.“

Unabhängig davon ist zu überprüfen und gegebenenfalls in der Gesetzesbegründung klarzustellen, dass § 324e HGB-E und die Übergangsregelung in Artikel ... [Artikel zur Einzelrechnungslegung] Abs. 1a Satz 2 EGHGB-E auch für den Prüfer des Konzernnachhaltigkeitsberichts gelten soll. Hierfür könnten die Begründungen jeweils um den Satz „Die Regelung erfasst auch den Prüfer des Konzernnachhaltigkeitsberichts“ ergänzt werden.

#### **4. Haftung**

Die Haftung des Prüfers der Finanzberichterstattung (§ 323 HGB) soll nach § 324j HGB-E für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend gelten.

Das durch das FISG summenmäßig deutlich erhöhte Haftungsrisiko, das die Gehilfen des Abschlussprüfers und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft auch persönlich trifft, hat zu einer spürbaren Konzentration der Prüfer geführt, die noch bereit sind, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen.

Es besteht die greifbare Gefahr, dass die Übertragung der verschärften Haftung der Prüfer der Finanzberichterstattung auf Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung den Eintritt von Prüfern in den neuen Markt der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unattraktiv macht oder sogar unterbindet, zumal auch die Berichterstattung der Unternehmen noch neu ist und damit erhöhte Risiken aufweist. Damit wird die Entwicklung eines ausreichend großen und stabilen Marktes für die Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen erheblich gefährdet.

Zugleich werden die in Folge der hohen Haftsummen des § 323 HGB zu erwartenden ganz erheblichen Versicherungsprämien für die Nachhaltigkeitsprüfung an die geprüften Unternehmen weitergereicht.

Die Prüfungen der Finanzberichterstattung und die Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung unterscheiden sich inhaltlich. Während erstere auf der Grundlage hinreichender Prüfungssicherheit erfolgt und zum Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) führt, hat letztere in Folge der angestrebten 1:1 Umsetzung der CSRD zunächst auf Basis einer prüferischen Durchsicht zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit zu erfolgen (Art. ... Nr. 1 EGHGB-E [Artikel zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit] und führt zum Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht (§ 324i HGB-E). Prüfungsmaßstab und Haftung müssen korrespondieren. Die Haftung für die Prüfung bzw. die prüferische Durchsicht von Finanz- und Nachhaltigkeitsberichten muss sich in der Übergangsphase unterscheiden.

#### **Empfehlung der WPK**

Vor diesem Hintergrund schlagen wir in § 324j-E HGB folgende summenmäßige Begrenzung der Haftung des Prüfers der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf die in § 323 Abs. 2 Satz 1 HGB vorgesehenen Haftsummen vor.

„§ 323 ist **mit Ausnahme von Absatz 2 Satz 2 Alternative 2, Satz 3 und Satz 4** entsprechend anzuwenden.“

Die auf den Prüfer der etablierten Finanzberichterstattung anlassbezogen zugeschnittenen summenmäßigen Haftungsverschärfungen im Fall grober Fahrlässigkeit finden auf den Prüfer der neuen Nachhaltigkeitsberichterstattung damit keine Anwendung.

## **5. Prüfungsbericht**

Nach § 324h Abs. 1 HGB-E hat der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zu berichten. Der Bericht ist schriftlich und mit der gebotenen Klarheit abzufassen.

Hierzu vertritt die Wirtschaftsprüferkammer die Auffassung, dass die im Entwurf vorgesehene Pflicht zur Erstellung eines (gesonderten) Prüfungsberichts über die angestrebte 1:1-Umsetzung der CSRD hinausgeht und damit den Berufsstand sowie die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen zusätzlich belastet. Ein Prüfungsbericht ist weder nach der CSRD gefordert noch sachlich zwingend. Der zusätzliche Nutzen eines gesonderten Prüfungsberichts erscheint uns zu vernachlässigen. Der in der Gesetzesbegründung genannte Artikel 28a Abs. 6 der durch die CSRD geänderten Abschlussprüferrichtlinie bezieht sich in der englischen Originalfassung auf den „Report“ im Sinne des „Assurance Report“ (vgl. Überschrift des Artikel 28a), also den Prüfungsvermerk, nicht indes – wie in der deutschen Fassung – den Prüfungsbericht.

### **Empfehlung der WPK**

Vor diesem Hintergrund empfehlen wir die Streichung des § 324h HGB-E. Da die Kosten für die Erstellung der Prüfungsberichte letztlich von den zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen zu tragen wären, würde dies dazu beitragen, den Erfüllungsaufwand der Wirtschaft in gewissem Maße zu reduzieren.

## **6. Übergangsregelungen des EGHGB-E**

### **a) Regelungen in EGHGB-E zur erreichten Prüfungssicherheit**

Der vierte in das Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch aufzunehmende Artikel sieht eine Übergangsregelung für Zeiträume vor, für welche die Europäische Kommission noch keine Standards zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts angenommen hat bzw. diese noch nicht anwendbar sind.

Gemäß Nr. 1 ist der „Lagebericht“ oder der „Konzernlagebericht“ dabei einer prüferischen Durchsicht zu unterziehen. In den §§ 289b ff. sowie 315b ff. HGB-E ist stattdessen spezifischer von „Nachhaltigkeitsbericht“ bzw. „Konzernnachhaltigkeitsbericht“ die Rede. Die anderen Teile des Lageberichts sind weiterhin mit hinreichender Sicherheit zu prüfen.

Nr. 2 desselben Artikels sieht vor, dass der „Abschlussprüfer“ bei der Durchführung einer Prüfung und der Erstellung des Prüfungsvermerks die Standards für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts anzuwenden hat, die von der Europäischen Kommission in dem Verfahren nach Artikel 26a Absatz 3 Unterabsatz 1 und 3 der Richtlinie 2006/43/E angenommen worden sind.

Das Zusammenwirken der Regelungen in Nr. 1 und Nr. 2 ergibt sich nicht eindeutig aus dem vorgeschlagenen Gesetzestext. Bei einer prüferischen Durchsicht und einer Prüfung handelt es sich um zwei unterschiedliche Arten von Bestätigungsleistungen. Deshalb ist eine eindeutige Regelung erforderlich, welche der beiden Vorschriften wann gelten soll.

Die Regelung im Einführungsgesetz nimmt lediglich auf die Anwendung von § 317 Absatz 2 Satz 3, Absatz 5, § 324h Absatz 2 Satz 1 und § 324i Absatz 2 und 4 Satz 1 HGB-E Bezug. Es wird jedoch auch in weiteren neu in das HGB aufzunehmenden Paragraphen von Prüfung bzw. Prüfer gesprochen, wobei nicht eindeutig erkennbar ist, ob und wie diese Vorschriften im Falle der Durchführung einer prüferischen Durchsicht anwendbar sind.

#### Empfehlung der WPK

Wir empfehlen, in Nr. 1 statt „Lagebericht“ und „Konzernlagebericht“ die Formulierungen „Nachhaltigkeitsbericht“ bzw. „Konzernnachhaltigkeitsbericht“ zu verwenden.

In Nr. 2 sollte statt vom „Abschlussprüfer“ vom „Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts“ die Rede sein.

Sofern die Übergangsregelung so zu verstehen ist, dass bis zur Annahme von Standards für begrenzte Prüfungssicherheit durch die Europäische Kommission, die gemäß Artikel 26a Absatz 3 Unterabsatz 1 der Abschlussprüfer-Richtlinie spätestens am 1. Oktober 2026 durch delegierte Rechtsakte erfolgen soll, nach Nr. 1 eine prüferische Durchsicht und ab diesem Zeitpunkt gemäß Nr. 2 eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit nach diesen Standards durchzuführen ist, sollte dies in dem Gesetzestext zweifelsfrei zum Ausdruck gebracht werden.

Wir empfehlen weiterhin, die §§ 324b bis 324j HGB-E daraufhin zu untersuchen, ob diese nicht ebenfalls von einer Einführungsregelung erfasst werden müssten, insbesondere solange die (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichte lediglich einer prüferischen Durchsicht und noch keiner Prüfung mit hinreichender Sicherheit unterzogen werden sollen.

#### **b) Regelungen in EGHGB-E zur gestaffelten Erstanwendung**

Die Erstanwendung der neuen Berichtspflichten erfolgt in der CSRD gestaffelt. Dies ist im EGHGB auch so 1:1 umgesetzt.

Berichtspflichtig sind bereits für das Geschäftsjahr 2024 Unternehmen/Konzerne, die „groß“ sind, PIEs und mehr als 500 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt beschäftigen. Hier stellt sich die Frage, ob die 500 Arbeitnehmer-Grenze an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen überschritten sein muss, d.h. z.B. am 31. Dezember 2023 und am 31. Dezember 2024, um für das Geschäftsjahr 2024 der Berichtspflicht zu unterliegen.

Im aktuellen HGB (§ 289b, § 315b HGB) ist explizit geregelt, dass auch für die 500 Arbeitnehmer-Grenze die 2-Jahres-Regelung greift. Im Entwurf zum EGHGB ist dies nun nicht geregelt, weshalb Unternehmen, die in 2024 erstmalig die 500 Arbeitnehmer-Grenze überschreiten, unmittelbar in die CSRD-Berichtspflicht fallen.

#### Empfehlung der WPK

Wir empfehlen, dass die 2-Jahres-Regelung auch für die Erstanwendung gelten soll.

#### **c) Regelungen in EGHGB-E zur Verschmelzung (267 Abs. 4 HGB-E)**

Gemäß § 267 Abs. 4 HGB treten die Rechtsfolgen der Größenmerkmale nach § 267 Abs. 1 bis 3 Satz 1 aus gutem Grund erst ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Im Falle der Umwandlung treten die Rechtsfolgen jedoch schon ein, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1, 2 oder 3 am ersten Abschlussstichtag nach der Umwandlung vorliegen.

Die Erfüllung einer erstmaligen Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (einschließlich der Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-VO (Verordnung 2020/852)) setzt umfangreiche Datenerhebungen voraus, die eine entsprechende Vorbereitung erfordern.

#### Empfehlung der WPK

Daher empfehlen wir, dass für die Fälle, in denen das Größenmerkmal „groß“ durch eine Verschmelzung erstmalig erreicht wird, die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für die betroffenen Unternehmen ebenfalls erst nach zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren eintritt.

#### **d) Regelungen in EGHGB-E zur Einwendungsfreiheit in § 324i Abs. 4 HGB-E**

Das Konzept der Einwendungsfreiheit basiert auf der Prüfung mit hinreichender Sicherheit und sollte nicht auf die Prüfung mit einer gewissen (im Sinne einer begrenzten) Sicherheit übertragen werden. Es besteht die Gefahr, dass dadurch mehr in den Prüfungsvermerk hineininterpretiert wird, als im Rahmen der prüferischen Durchsicht an Sicherheit gewonnen werden kann (Erwartungslücke).

### Empfehlung der WPK

Es bedürfte hier noch einer Übergangsregelung für den Zeitraum, in der lediglich eine begrenzte Prüfungssicherheit gefordert ist.

## **7. Weitere Hinweise zu Vorschriften der WPO**

### **§ 2 WPO-E**

Der angepasste § 2 WPO macht die Nachhaltigkeitsprüfung zu einer betriebswirtschaftlichen Prüfung. Mit Blick auf die Vorgaben der CSRD und die Systematik des CSRD-UG passt ein gleichberechtigtes Nebeneinander von betriebswirtschaftlichen Prüfungen und Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichte besser.

### Empfehlung der WPK

§ 2 Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

*„Wirtschaftsprüfer haben die berufliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen, Nachhaltigkeitsberichte zu prüfen und Bestätigungsvermerke bzw. Prüfungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen.“*

### **§ 3 Abs. 1 WPO-E**

Durch die vorgeschlagene Änderung entfallen die auf die berufliche Niederlassung bezogenen Worte „und eine solche unterhalten“.

Nach § 20 Abs. 2 Nr. 6 WPO ist die Bestellung zu widerrufen, wenn Berufsangehörige *“keine berufliche Niederlassung nach § 3 Absatz 1 Satz 1 unterhalten“*.

### Empfehlung der WPK

Mit Blick auf die notwendige Bestimmtheit des Widerrufstatbestandes empfiehlt es sich, den Wortlaut von § 3 Abs. 1 Satz 1 und § 20 Abs. 2 Nr. 6 WPO aufeinander abzustimmen und dafür in § 3 Abs. 1 WPO an den Worten „und eine solche unterhalten“ festzuhalten.

### **§ 12 Abs. 1 Satz 1 WPO-E**

Der neue Satz 1 erklärt das Bestehen des Examens zur Bestellungs voraussetzung.

Das Examen als Bestellungs voraussetzung ist schon heute in § 1 Satz 2 WPO (*„Die Bestellung setzt den Nachweis der ... fachlichen Eignung im Zulassungs- und staatlichen*

Prüfungsverfahren voraus.“) und § 15 Abs. 1 Satz 1 WPO-E („Nach bestandem Wirtschaftsprüferexamen ...“) enthalten.

#### Empfehlung der WPK

Der neue § 12 Abs. 1 Satz 1 WPO-E ist im Interesse eines schlanken Gesetzestextes entbehrlich.

#### **§ 13c Abs. 1 Satz 1 WPO-E**

Der Vorschlag verknüpft im Verwaltungsverfahren schlecht handhabbare Motive („*Wer das Wirtschaftsprüferexamen ablegen und nach seiner Bestellung als Wirtschaftsprüfer gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen will, ...*“) mit der Verpflichtung zusätzlich zum Wirtschaftsprüferexamen eine Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte vor der Prüfungskommission ablegen zu müssen.

Entscheidend ist, dass das Bestehen der zusätzlichen Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte Voraussetzung für die Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte ist. Das ist in § 13d Abs. 1 Satz 1 WPO-E bereits geregelt.

#### Empfehlung der WPK

Der neue § 13c Abs. 1 Satz 1 WPO-E ist entbehrlich. Der jetzige Satz 2 beginnt: „Diese zusätzliche Prüfung ...“

#### **§ 13d Abs. 1 WPO-E**

Die Regelung betrifft die Registrierung im Berufsregister und passt systematisch besser in den Siebten Teil des Zweiten Abschnitts (§§ 37 – 40a Berufsregister).

#### Empfehlung der WPK

§ 13d Abs. 1 WPO-E wird § 38 Nr. 6 WPO.

#### **§ 13d Abs. 2 WPO-E**

Es handelt sich um eine Übergangsregelung, die systematisch besser in den Elften Teil (§ 134 ff Übergangs- und Schlussvorschriften) passt.

Zudem entspricht die in Satz 1 genannte Datumsangabe nicht der Grandfather-Regelung nach Art. 3 Abs. 9 CSRD (=Art. 14a AP-RL). Danach genießen Abschlussprüfer, die **vor dem 1. Januar 2024** für die Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen oder anerkannt wurden Bestandsschutz (Abs. 1) und Personen, die **am 1. Januar 2024** das in den Artikeln 6 bis 14

vorgesehene Zulassungsverfahren durchlaufen ... sofern sie dieses Verfahren bis zum **1. Januar 2026** abschließen.

Die alleinige Anknüpfung der Bestandskraft an das 1. Januar 2024 begonnene Prüfungsverfahren zum Wirtschaftsprüferexamen in Satz 3 bleibt hinter den Vorgaben des Art. 14a Abs. 2 AP-RL zurück. Die dort in Bezug genommenen Artikel 6 bis 14 umfassen sowohl das Wirtschaftsprüferexamen als auch das Verfahren zur Bestellung als Wirtschaftsprüfer. Nationale Verfahrensgestaltungen blendet die AP-RL aus. Voraussetzung für den Bestandsschutz ist nach der AP-RL, dass sich die Personen in einem gesetzlich ausgestalteten Verfahren befinden, das auf die Bestellung als Wirtschaftsprüfer gerichtet ist und dieses auch bis zum vorgegebenen Zeitpunkt abschließen. Dazu zählt neben dem Wirtschaftsprüferexamen auch das Bestellungsverfahren.

### Empfehlung der WPK

§ 13d Abs. 2 WPO-E entfällt. Stattdessen wird § 140 WPO-E wie folgt ergänzt:

*„Übergangsvorschrift ~~zur Qualitätskontrolle~~ im Hinblick auf Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten*

*(1) Im Hinblick auf die Qualitätskontrollen bei nach § 57a Absatz 1 zu prüfenden Berufsangehörigen in eigener Praxis und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die erstmals angezeigt haben, gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchzuführen, ist § 57a Absatz 2 Satz 5 erst auf Anzeigen anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2029 erfolgen.*

*(2) Vor dem **1. Januar 2026 2024** bestellte Berufsangehörige, die gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen wollen, werden auf Antrag im Berufsregister nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert, ~~wenn sie die Teilnahme an einer Fortbildung, durch die sie die notwendigen Kenntnisse über Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung erlangt haben, nachgewiesen haben. Sie sind verpflichtet, die erforderlichen Kenntnisse auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Prüfung im Rahmen der Fortbildung gemäß § 43 Absatz 2 Satz 4 WPO zu erwerben.~~ Die Fortbildung muss die in § 24b Absatz 2 der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung genannten Inhalte umfassen. Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Berufsangehörige, die am 1. Januar 2024 das Prüfungsverfahren zum Wirtschaftsprüferexamen begonnen **oder ihre Bestellung beantragt** hatten und bis zum 1. Januar 2026 zum Wirtschaftsprüfer bestellt wurden.“*

### **§ 38 Nr. 1 WPO-E**

Bei Wirtschaftsprüfern fehlt im Katalog der zu historisierenden Registerdaten der Bezug auf die Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte (§ 38 Nr. 1 g) WPO-E).

### Empfehlung der WPK:

§ 38 Nr. 1 letzter HS wird wie folgt gefasst: „... sowie alle Veränderungen zu den Buchstaben a, c, d, e, f, **g**, h, i, j und m unter Angabe des Datums;“

### **§ 38 Nr. 2 WPO-E**

Natürliche Personen und Berufsgesellschaften können nach der AP-RL gleichermaßen Abschlussprüfer und Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sein (s. Art. 2 Nr. 3, 22 AP-RL). Nach § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB können Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Abschlussprüfer sein. § 324e Abs. 1 HGB-E nimmt für die Auswahl des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts auf § 319 HGB Bezug. Nach Abs. 2 kann der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts auch der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses sein. Berufsgesellschaften können folglich selbst Abschlussprüfer und Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sein.

Ungeachtet dessen sieht der Gesetzentwurf für WPG - anders als bei der Registrierung als Abschlussprüfer (§ 38 Nr. 2 Buchstabe f WPO) oder Prüfer für Qualitätskontrolle (§ 38 Nr. 2 Buchstabe g WPO) - keine eigene Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte vor.

Der Entwurf sieht für Berufsgesellschaften nur in § 38 Nr. 2 Buchstabe e WPO-E eine Anzeige der dort tätigen selbst als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registrierten Berufsangehörigen vor. Darunter fallen nur rechtsgeschäftliche Vertreter der Berufsgesellschaft. Organschaftliche Vertreter fallen unter § 38 Nr. 2 Buchstabe d WPO. Damit wird für die Öffentlichkeit aus dem Berufsregister nicht ersichtlich, wenn ein organschaftlicher Vertreter selbst als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert ist. Das ist insbesondere problematisch, wenn – etwa in einer Gesellschaft ohne angestellte Berufsangehörige – nur ein organschaftlicher Vertreter selbst als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert ist.

Es fehlt eine Regelung, nach der einer der im Namen der Gesellschaft tätigen und selbst als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registrierten Berufsangehörigen als verantwortlicher Nachhaltigkeitsprüfungspartner zu bestimmen ist.

### Empfehlungen der WPK

- § 38 Nr. 2 WPO-E wird um folgenden Buchstaben k wie folgt ergänzt:  
**„k) Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte.“**
- Nach § 13d Abs. 1 WPO-E, der die Registrierungsvoraussetzungen als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte festlegt, wird ein neuer § 13d Abs. 2 WPO-E eingefügt, der bestimmt, dass Berufsgesellschaften selbst nur nach § 38 Nr. 2 Buchstabe g als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert werden können, wenn mindestens einer der im Namen der Gesellschaft

tätigen Wirtschaftsprüfer selbst nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert ist.

- Da im Namen der Gesellschaft nicht nur die bei der Berufsgesellschaft nach § 38 Nr. 2 Buchstabe e im Berufsregister auszuweisenden Angestellten oder freien Mitarbeiter tätig sind, sondern insbesondere auch die nach § 38 Nr. 2 Buchstabe d im Berufsregister auszuweisenden organschaftlichen Vertreter, wird § 38 Nr. 2 Buchstabe d nach dem Vorbild des § 38 Nr. 2 Buchstabe e ergänzt. Damit gewährt das Berufsregister volle Transparenz über die im Namen der Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer, die selbst nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert sind.
- § 43 Abs. 3 WPO-E wird um eine Regelung ergänzt, dass einer der im Namen der Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer, der selbst nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert ist, als verantwortlicher Nachhaltigkeitsprüfungspartner bestimmt wird.
- Bei Aufnahme des § 38 Nr. 2 Buchstabe k WPO-E wird der Katalog der zu historisierenden Registerdaten in § 38 Nr. 2 WPO-E wie auch bei § 38 Nr. 1 WPO-E wie folgt ergänzt: „... *so wie alle Veränderungen zu den Buchstaben a, c, d, e, f, g, h, i und k unter Angabe des Datums;*“

### **§ 39 Abs. 2 WPO-E**

§ 39 Abs. 2 WPO-E berücksichtigt die hier vorgeschlagene eigene Registrierung von Berufsgesellschaften nicht.

#### Empfehlung der WPK

§ 39 Abs. 2 WPO-E wird um eine Regelung ergänzt, nach der die eigene Registrierung der Berufsgesellschaft als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte nach § 38 Nr. 2 Buchstabe k zu löschen ist, wenn die nach diesem Vorschlag in § 13d Abs. 2 WPO bestimmten Registrierungsvoraussetzungen der Gesellschaft entfallen. Zum Schutz von Mandanten und der Berufsgesellschaft sollte vor der Löschung die Gewährung einer angemessenen Anpassungsfrist durch die WPK analog § 34 Absatz 1 Nummer 2 WPO möglich sein.

### **§ 40 WPO-E**

§ 40 Abs. 3 WPO-E berücksichtigt die hier vorgeschlagene eigene Registrierung von Berufsgesellschaften nicht.

### Empfehlung der WPK

§ 40 Abs. 3 WPO-E wird um eine Regelung ergänzt, nach der die Wirtschaftsprüferkammer auf Antrag der Berufsangehörigen oder der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften einen Registerauszug über die jeweilige Eintragung nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g oder h oder Nummer 2 Buchstabe f oder k zur Verfügung stellt.

### **§ 40a WPO**

Historisch bedingt unterscheidet die WPO das Berufsregister für WP/WPG (§ 38 WPO) und für genossenschaftliche Prüfungsverbände und Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände (§ 40a WPO). Ebenso wie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, sollen auch diese im Interesse größtmöglicher Transparenz eine eigene Registrierung als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erhalten.

### Empfehlung der WPK

*In § 40a Absatz 2 WPO sind folgende Nummern wie folgt zu ergänzen:*

- 5. Namen und Geschäftsadressen aller Mitglieder des Vorstands des Prüfungsverbands oder des Leiters der Prüfungsstelle sowie jeweils ihre Registrierungen als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte;*
- 6. Namen und Registernummern der im Namen des Prüfungsverbands oder der Prüfungsstelle tätigen Wirtschaftsprüfer sowie jeweils ihre Registrierungen als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte;*
- 7. alle anderen Registrierungen bei zuständigen Stellen anderer Staaten unter Angabe des Namens der Registerstelle sowie der Registernummer und der Information, ob die Registrierung die Abschlussprüfung, die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten oder beides betrifft;*
- 8. Name und Anschrift der zuständigen Aufsichtsbehörde;*
- 9. Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte.*

Danach ist folgender Satz hinzuzufügen:

*Für die Registrierung als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichte gelten die §§ 13d und 39 Abs. 2 [mit der hier vorgeschlagenen Änderung] entsprechend.*

### **§ 57a Abs. 3 Sätze 6 und 7 WPO-E**

**(Kenntnisse (und einschlägige Erfahrungen) des Prüfers für Qualitätskontrolle):**

Der vorliegende Entwurf regelt in den genannten Sätzen die Anforderungen an die Kenntnisse (und einschlägige Erfahrungen) der Prüfer für Qualitätskontrolle (PfQK), die Qualitätskontrollen bei Praxen durchführen, die gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsberichte prüfen. Der Einschub entspricht grundsätzlich der Formulierung in Artikel 29 Abs. 1 lit. d) der geänderten

Abschlussprüferrichtlinie. Allerdings spricht die Richtlinie nicht von PfQK, sondern von „Personen, die die Qualitätssicherungsprüfung durchführen“. De lege ferenda wird hierfür der Terminus Technicus „Prüfer für Qualitätskontrolle“ verwandt. Hierdurch wird der Eindruck erweckt, dass der beauftragte PfQK bzw. der verantwortliche WP, wenn eine Berufsgesellschaft mit der Qualitätskontrolle beauftragt wird, höchstpersönlich über die entsprechenden Kenntnisse (und einschlägige Erfahrungen) verfügen muss und der Einsatz von Spezialisten in diesem Bereich nicht möglich sein soll. Dies würde einerseits der Formulierung der Richtlinie, die nur auf Personen, die Qualitätskontrollen durchführen, abstellt, widersprechen und wäre auch deutlich strenger als § 324e HGB-E, der für die Beauftragung einer Berufsgesellschaft als Nachhaltigkeitsprüfer nur voraussetzt, dass mindestens ein im Namen der Gesellschaft tätiger Berufsangehöriger selbst als Nachhaltigkeitsprüfer registriert ist (§ 324e HGB-E i.V.m. § 38 Nr. 2e WPO-E). Warum der verantwortliche PfQK selbst über die Kenntnisse (und einschlägige Erfahrungen) der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten verfügen muss, der verantwortliche Nachhaltigkeitsprüfungspartner aber nicht, erschließt sich nicht.

Der Vorschlag widerspricht aber auch der bisherigen Vorgehensweise der Kommission für Qualitätskontrolle, die bei ihrer Prüfung, ob PfQK über einen mit der geprüften Praxis vergleichbaren Erfahrungshintergrund (bspw. Erfahrungen mit den Branchen Finanzdienstleister, Energieversorger oder Krankenhäuser und der Komplexität der geprüften Aufträge) verfügen, den Einsatz von Spezialisten erlaubt. Würde dies für Erfahrungen in der Nachhaltigkeitsprüfung nicht gelten, bestünde die Gefahr, dass Berufspraxen, die auch große Kapitalgesellschaften prüfen, noch größere Schwierigkeiten als bisher hätten, einen PfQK zu finden. Diese Schwierigkeit wurde bereits im Referentenentwurf gesehen (vgl. Begründung zu Nr. 37 Buchstabe g bzw. § 57a Abs. 6 Satz 2 WPO-E).

Derselbe „Übersetzungsfehler“ findet sich im Übrigen auch schon in § 57a Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 WPO, in dem geregelt werden sollte, dass PfQK im Qualitätskontrollbericht Zusammensetzung und Qualifikation ihres Prüfungsteams angeben sollen und formulierte: „Der Qualitätskontrollbericht hat zu enthalten: (...) die Zusammensetzung und Qualifikation der Prüfer für Qualitätskontrolle“.

#### Empfehlung der WPK

Zur Klarstellung wird angeregt, die neuen Sätze 6 und 7 wie folgt zu fassen:

*„Prüfer für Qualitätskontrolle, die Qualitätskontrollen bei solchen Berufsangehörigen oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchführen, die auch gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsberichte prüfen, müssen qualifiziertes Personal einsetzen, das über Kenntnisse auf den Gebieten der Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung oder anderer nachhaltigkeitsbezogener Dienstleistungen verfügt. Satz 6 gilt für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften entsprechend;*

~~wobei die für die Qualitätskontrolle verantwortlichen Berufsangehörigen die Anforderungen nach den Sätzen 5 und 6 erfüllen müssen.“~~

Wenn diese Änderung so umgesetzt wird, könnte auch § 57a Abs. 6 Satz 2 WPO-E noch entsprechend wie folgt ergänzt werden:

*„Die eingereichten Vorschläge müssen jeweils um eine Unabhängigkeitsbestätigung der Prüfer für Qualitätskontrolle nach Maßgabe der Satzung für Qualitätskontrolle sowie um Angaben zu Kenntnissen und Erfahrungen der Prüfer für Qualitätskontrolle und ihres eingesetzten Personals auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung oder dem anderer nachhaltigkeitsbezogener Dienstleistungen ergänzt sein.“*

#### **§ 57a Abs. 5 Satz 4 WPO-E (Prüfungssicherheit)**

Die Vorschrift gibt an, dass der PfQK nach Abschluss der Qualitätskontrolle zu erklären habe, dass die geprüfte Praxis „mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 des Handelsgesetzbuches, von Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten (...) und von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht beauftragt werden“, gewährleistet. Hierbei bleibt unbeachtet, dass Nachhaltigkeitsberichte bis auf weiteres nicht mit hinreichender Sicherheit zu prüfen, sondern nur einer prüferischen Durchsicht zur Erzielung einer begrenzten Prüfungssicherheit zu unterziehen sind.

#### Empfehlung der WPK

Vor diesem Hintergrund könnte eine Übergangsvorschrift in § 140 WPO-E wie folgt aufgenommen werden:

*„Hat die Europäische Kommission noch keine Standards zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts in dem Verfahren nach Artikel 26a Absatz 2 und 3 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (ABl. L 157 vom 9.6.2008, S. 87), die zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2022/2464 (ABl. L 322 vom 16.12.2022, S. 15) geändert worden ist, angenommen oder sind die in dem Verfahren angenommenen Standards noch nicht anwendbar, ist § 57a Abs. 5 Satz 4 mit der Maßgabe anzuwenden, dass, wenn von den Prüfern für Qualitätskontrolle keine wesentlichen Mängel im Qualitätssicherungssystem festgestellt worden sind, diese zu erklären haben, dass ihnen keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der Praxis in Einklang mit den gesetzlichen oder satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine*

ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 des Handelsgesetzbuchs sowie von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht beauftragt werden und, soweit die Praxis diese durchführt, mit begrenzter Prüfungssicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten, gewährleistet.“

## **Folgeänderungen**

Nach § 66a Abs. 6 Satz 1 WPO-E richten sich die Inspektionen der APAS bei Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse auch auf die gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichterstattungen. Vor diesem Hintergrund wäre es zu begrüßen, wenn § 57a Abs. 5a WPO, der die Qualitätskontrolle bei Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse regelt, entsprechend angepasst werden würde. Möglich wäre folgende Formulierung:

<sup>1</sup>Bei Berufsangehörigen, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen oder Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b des Handelsgesetzbuches bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 des Handelsgesetzbuchs durchführen, sind im Rahmen der Qualitätskontrolle die Ergebnisse der Inspektion nach Artikel 26 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Die Qualitätskontrolle und der Qualitätskontrollbericht haben nicht die in Artikel 26 Absatz 6 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 genannten Bereiche zu betreffen. <sup>3</sup>Auf der Grundlage des aktuellen Inspektionsberichts beurteilen die Prüfer für Qualitätskontrolle ausschließlich die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen und Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b des Handelsgesetzbuches von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse im Sinne des § 316a Satz 2 des Handelsgesetzbuchs sind, und bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht beauftragt werden, und benennen gegebenenfalls festgestellte Mängel in Bezug auf diese Prüfungen. <sup>4</sup>Der Qualitätskontrollbericht ist der Kommission für Qualitätskontrolle, den Geprüften und der Abschlussprüferaufsichtsstelle zu übermitteln. <sup>5</sup>Im Übrigen gilt Absatz 5 entsprechend.

## **§ 131 Satz 2 WPO-E**

In § 131 Satz 2 WPO-E sollte klargestellt werden, dass die Folge der Registrierung nach § 38 Nr. 1 Buchstabe j WPO, auf die in § 131 Satz 2 WPO-E verwiesen wird, nur dann eintritt, wenn der Prüfer in einem anderen EU/EWR-Staat registriert ist. § 38 Nr. 1 Buchstabe j WPO erfasst auch Registrierungen in Drittländern und geht damit weiter als der Geltungsbereich der CSRD.

## Empfehlung der WPK

Wir empfehlen deshalb, die folgende Ergänzung in § 131 Satz 2 WPO-E vorzunehmen:

*„Eine EU- oder EWR-Abschlussprüfungsgesellschaft darf unter der Berufsbezeichnung ihres Herkunftsstaats Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen, wenn der für die jeweilige Prüfung verantwortliche Nachhaltigkeitsprüfungspartner im Sinne des § 43 Absatz 3 Satz 4 und 6 nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g oder j als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert ist, wobei die Registrierung nach § 38 Nummer 1 Buchstabe j in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum erfolgt sein muss.“*

### **§ 131k Abs. 2 WPO-E**

Die Regelung kann – da die Bestellung als Wirtschaftsprüfer nicht als Registrierungsvoraussetzung genannt wird – den Eindruck vermitteln, ein Kandidat, der die Eignungsprüfung auch zum Teil Nachhaltigkeitsprüfung bestanden hat, könne sich auch ohne Bestellung als Wirtschaftsprüfer als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte nach § 38 Nr. 1 g) WPO in das Berufsregister eintragen lassen. Weiter wird der Eindruck erweckt, die Eintragung könne ohne Antrag des Betroffenen, gleichsam von Amts wegen auch gegen dessen Willen, erfolgen.

#### Empfehlung der WPK

§ 131k bleibt unverändert. Stattdessen wird § 13d Abs. 1 WPO-E um folgenden Satz 3 ergänzt:

*„Berufsangehörige, die in einer nach § 131g Abs. 2 durchgeführten Eignungsprüfung angemessene Kenntnisse der für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten relevanten Rechtsvorschriften nachgewiesen haben, werden auf Antrag im Berufsregister nach § 38 Nummer 1 Buchstabe g als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert.“*

## **8. Weitere Hinweise zum Examen (insb. WiPrPrüfV und WPAnrV)**

### **§ 8 WiPrPrüfV-E**

Die Aufgabenkommission soll um einen Experten oder eine Expertin für Nachhaltigkeit als weiteres Mitglied ergänzt werden. Experte oder Expertin sollte auch ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüferin sein können.

Der Experte oder die Expertin für Nachhaltigkeit soll „aber in der Aufgabenkommission nur betreffend die zusätzlichen Prüfungen zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte mitwirken“ (Begründung zu Artikel 28 [Änderung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung], Nummer 8).

Eine entsprechende Beschränkung sieht § 8 WiPrPrüfV – anders als § 2 Abs. 1 Satz 3 WiPrPrüfV-E in Bezug auf die Mitwirkung in der Prüfungskommission – nicht vor. Ein Ausschluss des Experten oder der Expertin für Nachhaltigkeit von sonstigen Beratungen und Entscheidungen der Widerspruchskommission allein aufgrund der Gesetzesbegründung könnte daher zum

(berechtigten) Vorwurf einer nicht ordnungsgemäßen Besetzung der Kommission führen und die Rechtmäßigkeit der unter Ausschluss dieser Person getroffenen Entscheidungen infrage stellen.

#### Empfehlung der WPK

§ 8 Abs. 2 Nr. 7 WiPrPrüfV wird wie folgt gefasst:

*„7. ein Experte oder eine Expertin, der oder die auch berufsangehörig sein kann,“.*

§ 8 Abs. 2 WiPrPrüfV wird folgender Satz angefügt:

*„Der Experte oder die Expertin für Nachhaltigkeit wirkt nur betreffend die zusätzlichen Prüfungen zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte nach § 24b mit.“*

#### **§ 15 WiPrPrüfV-E**

Die Begründung zu Artikel 28 [Änderung der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung], Nummer 9 wiederholt die Begründung zu Nummer 8, die sich auf die Änderung von § 8 WiPrPrüfV bezieht.

#### Empfehlung der WPK

Die Begründung wird wie folgt gefasst:

*Die Änderungen in Absatz 1 und Absatz 5 stellen klar, dass hier konkret das Wirtschaftsprüferexamen gemeint ist. Die Änderung in Absatz 3 dient der zutreffenden Benennung der einschlägigen Verordnung. Die Änderung in Absatz 4 ist eine redaktionelle Folgeänderung, die einem einheitlichen Sprachgebrauch hinsichtlich der Bezeichnung des Examens als „Wirtschaftsprüferexamen“ dient.*

#### **Weitere Vorschläge**

Wir haben uns bereits ausdrücklich für die Integration der Nachhaltigkeitsprüfung in das einheitliche Berufsexamen und gegen eine zusätzliche Prüfung in diesem Bereich ausgesprochen. Unabhängig davon, für welchen Weg sich der Gesetzgeber hier entscheidet, wird sich der Prüfungsstoff zwangsläufig vermehren. Vor diesem Hintergrund hat sich die Wirtschaftsprüferkammer bereits gegenüber dem Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz für die Änderung einiger bestehender Regelungen der Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung und der Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung ausgesprochen. Hierdurch soll die Attraktivität des Wirtschaftsprüfungsexamens auch in Zukunft sichergestellt bleiben.

Im Einzelnen sind dies:

- Reduzierung der Bearbeitungszeit der Aufsichtsarbeiten mit Ausnahme der Klausuren im Prüfungsgebiet Steuerrecht auf vier Stunden;
- Reduzierung der Klausuren im Prüfungsgebiet Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre von zwei auf eine;
- Verzicht auf die mündliche Prüfung, wenn die schriftliche Prüfung mit mindestens 4,00 bewertet wurde; das soll nicht für das Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht gelten;
- Verlängerung der Geltungsdauer einer Bestätigung nach § 8 WPAnrV, mit der Hochschulen die Gleichwertigkeit ihrer Prüfung nach § 13b WPO bestätigt wird, auf acht Jahre; das entspricht der Dauer der Wirksamkeit der Akkreditierung eines Masterstudienganges nach § 8a WPO.

Die Wirtschaftsprüferkammer sieht in der Umsetzung dieser Vorschläge im Rahmen des CSR-D-Umsetzungsgesetzes die Möglichkeit, das Interesse am Wirtschaftsprüfungsexamen, das seit der Modularisierung der Prüfung im Jahr 2019 deutlich gestiegen ist, sich aber bisher noch nicht entsprechend in der Zahl Neubestellter Berufsangehöriger widerspiegelt, aufrechtzuerhalten. Das erscheint umso wichtiger, als von den derzeit 14.950 bestellten Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern (Stand 1. Januar 2024), die grundsätzlich als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte registriert werden können (§ 13d Abs. 2 WPO-E), 4.797 60 Jahre und älter sowie weitere 4.669 50 bis 59 Jahre alt sind. Angesichts dieser Altersstruktur muss es für den potentiellen Berufsnachwuchs, der über eine hohe Affinität zu Fragen der Nachhaltigkeit verfügt, trotz der Herausforderung, eine erweiterte Prüfung ablegen zu müssen, um in diesem Bereich als Prüfer tätig werden zu können, durch eine zeitgemäße Ausgestaltung des Examens im Übrigen attraktiv bleiben, sich für den Wirtschaftsprüferberuf zu entscheiden.

### Im Einzelnen

#### **§ 7 Abs. 2 Satz 1 WiPrPrüfV**

Durch die Integration des Bereichs Nachhaltigkeit in das Wirtschaftsprüferexamen erhöht sich die derzeit hohe Prüfungsbelastung der Kandidatinnen und Kandidaten weiter. Um die steigende Prüfungsbelastung abzumildern, erscheint es daher gerechtfertigt und ausreichend, die Bearbeitungszeit der Aufsichtsarbeiten generell auf jeweils vier Stunden festzuschreiben.

Lediglich im Prüfungsgebiet Steuerrecht sollte – im Hinblick auf die Befugnis der Wirtschaftsprüfer zu unbeschränkter Hilfeleistung in Steuersachen und auf die in der Steuerberaterprüfung übliche Bearbeitungsdauer der Klausuren von jeweils sechs Stunden – zunächst an dem geltenden Rahmen von vier bis sechs Stunden festgehalten werden.

### Empfehlung der WPK

§ 7 Abs. 2 Satz 1 WiPrPrüfV wird wie folgt gefasst:

*„Für jede Aufsichtsarbeit in den Modulprüfungen der Prüfungsgebiete nach § 4 Absatz 1 Nummer 1, 2 und 3 stehen jeweils vier, für die Aufsichtsarbeiten in der Modulprüfung des Prüfungsgebiets nach § 4 Absatz 1 Nummer 4 stehen jeweils vier bis sechs Stunden zur Verfügung.“*

### **§ 7 Abs. 3 Satz 1 WiPrPrüfV**

Zur weiteren Abmilderung der steigenden Prüfungsbelastung erscheint es gerechtfertigt und ausreichend, im Prüfungsgebiet Angewandte Betriebswirtschaftslehre, Volkswirtschaftslehre die Zahl der anzufertigenden Aufsichtsarbeiten von zwei auf eine zu reduzieren. Dies führt gleichzeitig dazu, dass sich die zunehmende Prüfungsbelastung nicht negativ auf die Attraktivität des Berufsbilds auswirkt. Eine Absenkung des inhaltlichen Umfangs oder des Prüfungsniveaus ist mit der Reduktion der Zahl der anzufertigenden Aufsichtsarbeiten von zwei auf eine nicht verbunden und entspricht dann zudem der Zahl der Klausuren im Prüfungsgebiet Wirtschaftsrecht.

### Empfehlung der WPK

§ 7 Abs. 3 Satz 1 WiPrPrüfV wird wie folgt gefasst:

*„In den Modulprüfungen der Prüfungsgebiete nach § 4 Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind jeweils zwei, in der den Modulprüfung Modulprüfungen des der Prüfungsgebiets Prüfungsgebiete nach § 4 Absatz 1 Nummer 2 und 3 ist jeweils eine Aufsichtsarbeit anzufertigen.“*

### **§ 13 WiPrPrüfV**

An Hochschulen werden Prüfungen heutzutage nur noch selten in Form mündlicher Prüfungen abgenommen. Diese Praxis sollte auf das Wirtschaftsprüferexamen übertragen werden.

Die mündliche Prüfung soll dann entfallen, wenn bereits in der schriftlichen Prüfung die Bestehensnote von mindestens 4,00 erreicht wurde.

Das soll nicht für das Kernfach Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht gelten. Dort soll – unabhängig von der Bewertung der Klausuren – weiterhin eine mündliche Prüfung einschließlich eines kurzen Vortrags stattfinden.

### Empfehlung der WPK

Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Wer in der schriftlichen Modulprüfung des Prüfungsgebietes nach § 4 Absatz 1 Nummer 4 mindestens die Gesamtnote 4,00 oder in der schriftlichen Modulprüfung der Prüfungsgebiete nach § 4 Absatz 1 Nummer 2 und 3 mindestens die Note 4,00 erhalten hat, hat die Modulprüfung bestanden und hat keine mündliche Prüfung abzulegen. Die geprüfte Person erhält über das Bestehen eine Bescheinigung.“

### **§ 8 Abs. 1 WPAnrV**

Bei einem Studiengang nach § 8a WPO ist die Akkreditierung, mit der (auch) die besondere Eignung dieses Studiengangs für die Ausbildung von Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern festgestellt wird, acht Jahre wirksam. Hochschulen müssen hingegen bei Studiengängen mit nach § 13b WPO anrechenbaren Prüfungsleistungen de lege lata halbjährlich oder jährlich die Bestätigung der Gleichwertigkeit dieser Prüfungen beantragen. Das führt bei den 13b-Hochschulen zu einem deutlich höheren Aufwand als bei den 8a-Hochschulen.

Da sich das System zur Erteilung einer Bestätigung sowohl auf Seiten der Hochschule als auch auf Seiten der Prüfungsstelle und der von ihr hinzugezogenen Fachgutachter seit Jahren eingespielt hat, erscheint eine Verlängerung der Wirksamkeit einer nach § 8 WPAnrV erteilten Bestätigung vertretbar.

Da § 9 Abs. 6 WPAnrV auch bei Verlängerung der Wirksamkeit unberührt bleiben soll, ist weiterhin gewährleistet, dass bei einer nachträglichen wesentlichen Umgestaltung eines Studiengangs Prüfungsleistungen nicht auf das Wirtschaftsprüferexamen angerechnet werden. Hochschulen werden daher auch bei einer längeren Geltungsdauer einer erteilten Bestätigung im Hinblick auf ihre eigene Reputation, vor allem aber auch im Hinblick auf ihre Studierenden und Absolventen darauf bedacht sein, ihr Studienangebot nicht im Nachhinein wesentlich zu verändern und damit die Anrechnung zu gefährden.

### Empfehlung der WPK

§ 8 Abs. 1 WPAnrV wird wie folgt gefasst:

„Die Hochschule kann ~~vor jedem Semester oder Hochschuljahr~~ vorab bei der Prüfungsstelle eine Bestätigung beantragen, aus der hervorgeht, dass die zur Anrechnung vorgesehenen schriftlichen und mündlichen Prüfungen dem Grundsatz nach als gleichwertig gemäß § 7 Abs. 2 gelten (Bestätigung). Die Bestätigung an die Hochschule ist ab Beginn des auf die Bekanntgabe

*folgenden Semesters oder Trimesters für den Zeitraum von acht Jahren gültig. Die Bestätigung an die Hochschule ist verbindlich; § 9 Abs. 6 bleibt unberührt.“*

### **§ 24b Abs. 3 WiPrPrüfV-E**

Sollte unserem Vorschlag für ein einheitliches Berufsexamen nicht gefolgt werden, regen wir darüber hinaus folgende Änderung im Hinblick auf die zusätzliche Prüfung für Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten an:

Die zusätzliche Prüfung soll aus zwei Aufsichtsarbeiten sowie einer mündlichen Prüfung bestehen.

Wie schon in Bezug auf die Modulprüfungen des Wirtschaftsprüferexamens – mit Ausnahme der Modulprüfung in dem Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht – vorgeschlagen, wird angeregt, von einer mündlichen Prüfung dann abzusehen, wenn in der schriftlichen Prüfung der zusätzlichen Prüfung mindestens die Gesamtnote 4,00 erreicht wurde. Die zusätzliche Prüfung wäre dann bestanden, eine mündliche Prüfung wäre nicht abzulegen. Hierdurch ließe sich die an Hochschulen übliche Praxis, dass Prüfungen heutzutage nur noch selten in Form mündlicher Prüfungen abgenommen werden, auch auf die zusätzliche Prüfung übertragen.

Der Verzicht auf eine mündliche Prüfung, wenn bereits in der schriftlichen Prüfung die Bestehensnote von 4,00 erreicht wurde, ist sowohl aus rechtlichen als auch aus sachlichen Erwägungen vertretbar.

Nach Artikel 7 Abs. 2 Satz 2 AP-RL muss die Prüfung, mit der die erforderlichen theoretischen Kenntnisse auf den für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung maßgebenden Sachgebieten sowie die Fähigkeit, diese Kenntnisse praktisch anzuwenden, nachzuweisen ist, zumindest teilweise schriftlich stattfinden. Diesem Erfordernis würde es nicht widersprechen, wenn unter der vorstehend definierten Voraussetzung die mündliche Prüfung entfallen würde und die zusätzliche Prüfung in diesen Fällen allein schriftlich abzulegen wäre.

### Empfehlung der WPK

Da jeder Kandidat im Wirtschaftsprüferexamen in dem Kernfach Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht seine berufliche Eignung für die Prüfung der finanziellen Berichterstattung nachweisen muss, erscheint es auch sachlich gerechtfertigt, nach Bestehen bereits des schriftlichen Teils der zusätzlichen Prüfung von einer weiteren Überprüfung in Bezug auf die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung durch eine mündliche Prüfung abzusehen.

## **9. Straf- und Ordnungswidrigkeitentatbestände**

### **§ 332 Abs. 1, 1a HGB-E (Verletzung der Berichtspflicht)**

§ 332 Abs. 1 HGB wird durch den Entwurf insoweit ergänzt, dass neben der Erteilung eines unrichtigen Bestätigungsvermerks als Abschlussprüfer auch die Erteilung eines inhaltlich unrichtigen Prüfungsvermerks über den Nachhaltigkeitsbericht strafbar ist. Jedenfalls enthält die mit-übermittelte Synopse diese Ergänzung, der übermittelte Referentenentwurf nicht (Redaktionsversehen?).

*Ergänzender redaktioneller Hinweis: Hier muss der Klammerzusatz nicht auf § 322a HGB-E, sondern auf § 324i HGB-E lauten; der Entwurf enthält keinen § 322a HGB.*

Nach § 332 Abs. 1 HGB in der geltenden Fassung sind daneben die unrichtige Berichterstattung im Rahmen der Abschlussprüfung sowie das Verschweigen erheblicher Umstände im Prüfungsbericht nach § 321 HGB strafbar. Anstatt auch diese Tatbestände auf die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zu erstrecken, wird in § 332 Abs. 1a HGB-E ein zum Teil abweichender Ansatz gewählt, wonach neben der unrichtigen Berichterstattung auch die nicht vollständige Berichterstattung strafbar sein soll, ohne dass es wie im Regelungsbereich des Absatzes 1 auf die Erheblichkeit der fehlenden Berichtsteile ankommt (Abs. 1a Nr. 1). Es ist nicht nachvollziehbar, warum der Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts insoweit strenger behandelt werden soll als der Abschlussprüfer. Die Entwurfsbegründung schweigt zu den Motiven.

Darüber hinaus soll sich ein Nachhaltigkeitsprüfer bereits dann strafbar machen, wenn er eine der in § 324i Abs. 4 Satz 1 HGB-E genannten Erklärungen zum uneingeschränkten Prüfungsvermerk nicht richtig oder nicht vollständig abgibt (Abs. 1a Nr. 2). Eine vergleichbare Strafnorm zu den Erklärungen, die ein Abschlussprüfer im Rahmen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB abzugeben hat, existiert nicht und ist auch vom Entwurf nicht vorgesehen. Die strengere Behandlung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts gegenüber dem Abschlussprüfer ist auch insoweit nicht nachzuvollziehen. In der Entwurfsbegründung findet sich auch hierzu nichts.

#### **Empfehlung der WPK:**

Die Strafbarkeit des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts für die Verletzung der Berichtspflicht wird entsprechend der des Abschlussprüfers ausgestaltet (1:1-Erstreckung der Regelungen in § 332 Abs. 1 HGB auf den Prüfer des Nachhaltigkeitsberichtes).

Eine solche Regelung könnte wie folgt lauten:

*„(1) Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer als ~~Abschlussprüfer~~ Abschlussprüfer oder Gehilfe eines ~~Abschlussprüfers~~ Abschlussprüfers über das Ergebnis der Prüfung eines Jahresabschlusses, eines Einzelabschlusses nach § 325 Abs. 2a, eines Lageberichts, eines Konzernabschlusses, eines Konzernlageberichts einer Kapitalgesellschaft oder eines Zwischenabschlusses nach § 340a Absatz 3 Satz 1 oder eines Konzernzwischenabschlusses gemäß § 340i Absatz 4 Satz 1 unrichtig berichtet, im ~~Prüfungsbericht~~ Abschlussprüfungsbericht (§ 321) erhebliche Umstände verschweigt oder einen inhaltlich unrichtigen Bestätigungsvermerk (§ 322) erteilt.*

*(1a) Ebenso wird bestraft, wer als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts oder Gehilfe des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts über das Ergebnis der Prüfung eines Nachhaltigkeitsberichts oder eines Konzernnachhaltigkeitsberichts unrichtig berichtet, im Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts oder über die Prüfung des Konzernnachhaltigkeitsberichts (§ 324h) erhebliche Umstände verschweigt oder einen inhaltlich unrichtigen Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht oder über den Konzernnachhaltigkeitsbericht (§ 324i) erteilt.“*

#### **§§ 334 Abs. 2 Satz 3, 340n Abs. 2 Satz 3, 341n Abs. 2 Satz 4 HGB-E (Bußgeldvorschriften)**

Die Worte „zu dem Abschluss“ sollten jeweils durch „zu dem Nachhaltigkeitsbericht“ ersetzt werden.

### **10. Weitere Empfehlungen**

#### **§ 245 HGB-E**

In § 245 S. 1 HGB-E sollen die Worte „zu unterzeichnen“ durch „schriftlich aufzustellen“ ersetzt werden.

Nach der Begründung zu § 245 HGB-E soll durch diese Änderung zugleich klargestellt werden, dass bereits der aufgestellte (und nicht erst der festgestellte) Jahresabschluss der Schriftform bedarf, also auch zu unterzeichnen ist. Dies soll die Verantwortung bereits für den aufgestellten Jahresabschluss dokumentieren. Diese Aussage steht im Widerspruch zur ganz herrschenden Meinung in Literatur und Rechtsprechung, wonach erst der endgültige, festgestellte Jahresabschluss zu unterzeichnen ist. Die Dokumentation der Verantwortung für Richtigkeit und Vollständigkeit des Jahresabschlusses ergibt erst Sinn, wenn die endgültige, um bei der Prüfung aufgefallene Fehler bereinigte Fassung des Jahresabschlusses vorliegt. Dieser Zweck bleibt bestehen. Nimmt man die Gesetzesbegründung ernst, würde das in der Praxis häufig auf eine doppelte Unterzeichnung des Jahresabschlusses hinauslaufen, und zwar die aufgestellte und die endgültige Fassung.

### **§§ 264 Abs. 3, 264b HGB-E**

Nach Auffassung der WPK ist eine Klarstellung erforderlich, in welchen Fällen der Konzernlagebericht um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern ist und ob dieser Konzernnachhaltigkeitsbericht auch die Angaben nach Art. 8 Taxonomie-VO zu enthalten hat (vgl. auch die Regelung in § 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 HGB-E: „der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens nach Nummer 2 nach Maßgabe des nationalen Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU aufgestellt und um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht erweitert ist.“).

Darüber hinaus empfehlen wir zu prüfen, ob die „Entkopplung“ der Finanz- und der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die für die Befreiung von der Finanzberichterstattung für Teilkonzerne in §§ 291 f. HGB eingeführt wird, auch für die Befreiungen/Erleichterungen von der Finanzberichterstattung für Einzelunternehmen gem. §§ 264 Abs. 3, 264b HGB-E einzuführen ist.

### **§ 289g HGB-E (§ 315e HGB-E analog) (Aufstellungslösung)**

Nach § 289g HGB-E (§ 315e HGB-E analog) ist vorgesehen, dass eine Kapitalgesellschaft, die ihren Lagebericht gemäß § 289b HGB um einen Nachhaltigkeitsbericht zu erweitern hat, den Lagebericht bereits in dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat „aufzustellen“ und den Nachhaltigkeitsbericht nach Maßgabe der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 (sog. ESEF-Verordnung) auszuzeichnen hat.

Die englische Originalfassung der Richtlinie 2022/2464 /EU (CSRD-Richtlinie) verwendet hierbei den Begriff „prepare“, in der deutschen Übersetzung der CSRD wurde der Begriff „aufstellen“ verwendet. Indes wurde bei der Übersetzung der sog. ESEF-Verordnung der Begriff „prepare“ mit „erstellen“ übersetzt. Im Rahmen der nationalen Umsetzung wurde die ESEF-Verordnung folglich innerhalb der Offenlegungsvorschriften (§ 325 HGB) verankert.

Die nun vorgesehene Aufstellungslösung bedeutet für die betroffenen Unternehmen, dass der Lagebericht in Gänze, d.h. auch soweit er von der CSRD gar nicht tangiert ist, künftig im ESEF-Format aufzustellen wäre. Abweichend von der heutigen bewährten Praxis wäre damit keine physische Verfügbarkeit, bspw. in Form einer PDF-Datei oder in Papierform, mehr gegeben. Für die betroffenen Unternehmen ergeben sich hieraus – von zeitlichen Restriktionen ganz abgesehen – erhebliche technische Herausforderungen, die auch auf die Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung sowie der Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts im Rahmen der Nachhaltigkeitsprüfung ausstrahlen werden, bspw. aufgrund erschwerter Les- und Prüfbarkeit, auch im Falle einer Nachtragsprüfung.

### Empfehlung der WPK

Wir empfehlen, die vorgeschlagene Aufstellungslösung zugunsten einer Offenlegungslösung zu überdenken, d.h. im elektronischen Format offenzulegen, wobei die Aufstellung weiterhin „klassisch“ (z.B. papiergebunden) erfolgt.

### **§§ 315h Abs. 1 HGB-E**

Die WPK empfiehlt eine Klarstellung in den Gesetzesbegründung, wie die Umsatzerlösschwelle von EUR 150 Mio. für die Konzernumsatzerlöse „in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und den anderen Vertragsstaaten des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum“ ermittelt werden soll (ist bspw. der Sitz des Kunden, der die Lieferung/Leistung empfängt, maßgeblich oder der Ort der Leistungserbringung).

Wir empfehlen eine Klarstellung, dass sich der Ort der Leistung an den umsatzsteuerlichen Vorschriften zu orientieren hat.

### **§ 111 Abs. 2 S. 3 AktG-E**

§ 111 Abs. 2 S. 3 AktG-E sollte auf den Auftrag zur Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts erweitert werden.

---